

連結納税申告書における 利益の計算と租税債務の配分

中 田 信 正

- 1 まえがき
- 2 利益及び欠損の概念
 - (1) 内国歳入法における利益概念
 - (2) 利益の金額の算定
 - (3) 利益、利益積立金及び欠損と関連する財務会計上の概念
 - (4) 連結納税申告書における利益概念の必要性
- 3 連結納税申告書における利益の計算
 - (1) 通常利益計算
 - (2) 連結納税申告書に特有の計算手続
 - (3) 利益の計算の設例
- 4 連結租税債務の配分
 - (1) 二つの配分ルール
 - (2) 通常の方法
 - (3) 代替法
 - (4) 配分方法の比較
- 5 要 約

1 ま え が き

本稿においては、連結納税申告書における、利益及び利益積立金の検討を行いたい。これらは、我が国の税法でいえば、留保金額や利益積立金の計算に関連する概念である。連結納税申告書においては、子会社株式に対する年次の投資価額修正の要素として、利益 (earnings and profits) が重要な意味

を持つ。さらに、利益は税引後概念であるため、各メンバーへの連結租税債務の配分が必要となる。メンバー間への連結租税債務の配分は、各メンバーの利益の計算に必要なばかりでなく、各メンバーの租税債務の分担額を決定するものとして重視される必要がある。以下、利益計算と連結租税債務の配分について、具体的に検討することとしたい。

2 利益及び欠損の概念

(1) 内国歳入法における利益概念

内国歳入法において、利益 (earnings and profits) の概念は、配当金の源泉となる金額として意味を持っている。すなわち、分配金額が株主に対して、課税される配当金であるのか、あるいは資本の返還であるのかは、その分配が利益を源泉とするか否かによって決定される。

内国歳入法は、配当金 (dividend) を、次の金額からなされた、会社による株主に対する資産の分配 (distribution of property) であるとする。

(1) 1913年2月28日の後に積み立てられた利益

(2) 当該課税年度の利益 (I. R. C. Sec. 316 (a))

要するに、配当金は年度の利益 (earnings and profits) と利益積立金 (accumulated earnings and profits) よりの分配金額と定義され、配当金の決定の前提として、利益が把握される必要がある。

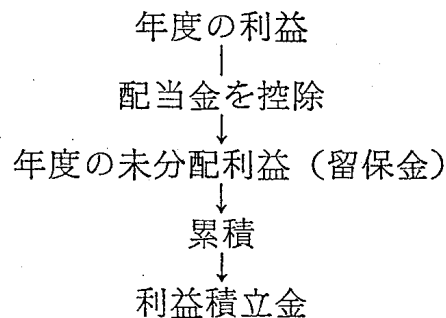
しかし、内国歳入法は利益についてはなんら定義を行っていない。ただ、特定取引の利益に及ぼす影響を規定しているにすぎない。すなわち、内国歳入法312条“利益に対する影響 (effect on earnings and profits)”は、通則として、資産の分配が利益を減額することを定め、特定棚卸資産や減価償却等の利益に対する影響を規定している。(I. R. C. Sec. 312 (a)~(m))

さらに、規則 1. 312-6 条“利益 (earnings and profits)”においても利益算定に関する若干の細目を規定している。(Reg. § 1. 312-6 (a)~(c))

利益 (earnings and profits) は連邦所得税法上の概念であることは明白であり,¹⁾ 財務報告の当期純利益 (net income) と異なるものである。

しかし、内国歳入法における利益は当期純利益概念と差異を持ちつつも、実質的にそれに近い意味を持っていることも指摘できよう。したがって、通俗的な説明として、課税年度の利益は費用控除した後の純法人利益 (net corporate profits) をあらわすとされる場合もある。²⁾

利益と利益積立金の関係は次のとおりとなろう。すなわち、年度の利益 (earnings and profits) より配当金を控除したものが未分配利益 (留保金 undistributed earnings and profits) であり、未分配利益を累積したものが利益積立金 (accumulated earnings and profits) である。



注. ここでの利益積立金は我が国法人税法の利益積立金に相当する。

さらに、内国歳入法において、欠損 (deficit in earnings and profits) の概念が用いられている。欠損は配当源泉である利益のマイナス概念として存在する。

(2) 利益の金額の算定

利益の金額は、課税所得 (taxable income) に修正を加えて算定することができる。その修正計算の大要は次のとおりである。

1) John C. Chommie, *Federal Income Taxation*, p. 573.

2) CCH, *Federal Tax Course*, § 2104.

課税所得

加算：①非課税項目

②特定控除項目

減算：③損金不算入項目

利 益

① 非課税項目 例：非課税利子

課税所得から除外された項目 (Reg. § 1. 312-6 (6) 参照) は利益の計算に含められなければならない。

② 特定控除項目 例：受取配当控除 (I. R. C. Sec. 243)

課税所得計算において特別控除された項目は、利益の計算においては控除されない。

③ 損金不算入項目 例：連邦所得税，慈善寄付金限度超過額

課税所得計算において損金控除できない項目は、利益の算定においては控除される。³⁾

ただし、超過償却否認額については、配当使用資金が消滅する訳ではないので、利益より控除する必要はない。(I. R. C. Sec. 312 (m))

注. 利益概念とは異なるが、計算方法に類似性を持つものに留保課税所得 (accumulated taxable income) がある。これは、内国歳入法において、租税回避のための過大留保を防ぐために設けられている留保利益税 (accumulated earnings tax I. R. C. Sec. 531) の課税標準となるものである。この留保課税所得の計算は、課税所得より、連邦所得税，慈善寄付金，受取配当控除などの修正項目を加減してなされる。(I. R. C. Sec. 535 (b))

(3) 利益，利益積立金及び欠損と関連する財務会計上の概念

アメリカ内国歳入法における諸概念は、日本税法にないもの、異質のものが存在するため、その訳語の決定は困難である。しかも、これらの概念は財

3) Bittker, Eustice, *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders*, pp. 7-14, 7-17, 7-18.

務会計の諸概念と関連を持っている。これらのものが混同されないようにするため、以下のとおり使用することとした。

課税所得 (taxable income) は連邦所得税の課税標準となるものであり、益金から損金を差し引いて計算されるものである。利益 (earnings and profits) は、配当の源泉となる金額で、配当差引後の未分配利益 (留保金) の累積額は利益積立金 (accumulated earnings and profits) となる。これらの概念は税法により規定されているものである。

これに対し、当期純利益 (net income, net earnings) や利益剰余金 (retained earnings) は財務会計上の概念である。

課税所得のマイナス概念として、欠損金 (net operating loss) がある。欠損金は通常の事業損益によるものであるが、このほか譲渡損益を源泉とする純譲渡損失 (net capital loss) が存在する。欠損 (deficit in earnings and profits) は、配当源泉である利益のマイナス概念である。これらも税法の規定に基づくものである。

これに対し、当期純損失 (net loss) は財務会計上の概念である。

以上の関係を図示すれば次のとおりである。

税 法		財務会計
課税損益計算	配当源泉計算	
課 税 所 得 (taxable income)	利 益 (earnings and profits)	当期純利益 (net income)
	利益積立金 (accumulated earnings and profits)	利益剰余金 (retained earnings)
欠 損 金 (net operating loss)	欠 損 (deficit in earnings and profits)	純 損 失 (net loss)
純譲渡損失 (net capital loss)		

注. 課税損益計算における net operating loss は、純事業損失とも訳し得るが、日

本の法人税法の「欠損金」の表現によった。

“deficit in earnings and profits”は「利益の不足額」とも表現できるが、「利益」に対応する概念として「欠損」を用いた。

(4) 連結納税申告書における利益概念の必要性

連結納税申告書において、利益の計算を必要とする理由は何であろうか。関係法人メンバーの分配が配当金であるか否かを決定するのに必要であることは勿論である。又、過去において、連結申告年度における関係法人グループメンバーの利益が、第二次世界大戦超過利益税や1950年超過利益税の決定に関連を持つこともあった。⁴⁾

しかし、連結納税申告書において利益の金額の算定が特に重要であるのは、子会社株式に対する年次の投資価額修正 (investment adjustment) に必要なためである。(Reg. § 1. 1502-32 (b)) この場合、必要とされるのは連結ベースでの利益の計算ではなく、子会社の個別利益である。すなわち、個別の子会社株式について投資価額修正を行うのであるから、個別に各子会社の利益や欠損が計算される必要がある訳である。

Peel は、連結課税所得に比較しうるような連結利益 (consolidated earnings and profits) の概念が存在しない要因として、次のものをあげている。

- (1) 連結納税申告書規則は、議会で審議決定される法律でないため、連結利益を規定するに十分な権限をもたない。
- (2) 会計や会社法 (corporate law) における利益概念が個別法人ベースであるため、それらから必要以上に、税法の利益概念が異なることにためらいがある。
- (3) 連結利益を規定するためには、子会社の少数株主に対する取り扱いの制定を必要とし、その内容を複雑にする。
- (4) 連結利益を規定すると、連結納税申告書の中止やメンバーのグループ

4) Peel, *Consolidated Tax Returns, Second Edition*, p. 257.

よりの脱退に際し、個別法人に利益を配分するためのルールが必要となる。⁵⁾

3 連結納税申告書における利益の計算

連結納税申告書における利益は、個別メンバーごとに計算されるのではあるが、通常の計算手続のほか連結納税申告書に特有の計算手続をあわせて行わなければならない。

(1) 通常の利益計算

これについては、さきに述べたのであるが、その要点を次に再言しよう。

利益の計算には、課税所得計算に使用された会計方法が採用される。非課税利子、連邦所得税還付金などの非課税所得は、課税所得計算からは除外されているが、その年度の利益の額の決定にあたっては加算される。

受取配当金は、受取配当控余（通常85%）を控除せずに、全額が利益に含まれる。

他方、譲渡所得をこえる譲渡損失、慈善寄付金超過額、納税申告書で税額控除された外国所得税、連邦所得税等の課税所得計算で控除が認められなかったものは、利益の計算において控除しうるものである。特に連邦所得税は利益の計算における重要な控除項目である。ただし、連結納税申告書においては、連結連邦所得税を個別法人に配分する必要があるため、連結納税申告書に特有の計算手続においてなされる。

さらに、西半球貿易法人の特別控除（I. R. C. Sec. 922）のような課税所得計算における特別控除は、利益の計算においては控除されない。

1972年6月30日の後に始まる課税年度については、税務目的で超過償却法が用いられたとしても、原則として、利益の額の算定においては定額法が用いられなければならない。（I. R. C. Sec. 312 (m)）

5) *Ibid.*, p. 258.

(2) 連結納税申告書に特有の計算手続

連結納税申告書に特有の計算手続としては、次の三つがある。

(1) 会社間取引と分配

連結申告年度におけるメンバーの利益の計算において、次の項目は取引損益の算入年度に、利益に反映される。

- (a) 会社間取引
- (b) 棚卸修正
- (c) 会社間配当分配
- (d) 会社間所有株式・債券の処分

(2) 子会社株式の投資価額修正

これは子会社株式の投資価額修正を親会社の利益に、そして下位階層子会社の投資価額修正を上位階層子会社の利益に反映させる手続である。

(3) 連結租税債務のメンバーへの配分

これはメンバーに帰属する連邦所得税を控除して利益の金額を算定するため、連結租税債務をメンバーに配分する手続である。この問題については後述する。

以下、連結租税債務の配分の問題を除いて、連結納税申告書に特有の計算手続の内容を検討することにした。

① 会社間取引と分配

(a) 会社間取引

会社間取引損益は、課税損益に算入される課税年度に、メンバーの利益 (earnings and profit) に反映されなければならない。

すなわち、繰延会社間取引益は、繰延会社間取引益が所得に算入された課税年度に、メンバーの利益に反映されなければならないのであって、課税損益の繰延年度に反映されるのではない。(Reg. § 1. 1502-33 (a))

(b) 棚卸修正

棚卸修正損益は、修正がなされた課税年度に、メンバーの利益に反映されなければならない。(Reg. § 1. 1502-33 (b))

(c) 会社間配当分配

メンバーから他のメンバーへの配当分配は、当該メンバーの利益に反映されなければならない。(Reg. § 1. 1502-33 (c)(1))

すなわち、会社間配当は、連結課税所得計算において消去 (eliminate) されるが、分配メンバーと株主メンバーの利益の算定に反映される。すなわち、分配メンバーの利益は減少し、株主メンバーの利益が増加することとなる。

注. 非配当分配 (Reg. § 1. 1502-33 (c)(2)) については、1976年以降課税年度分に不適用につき説明を省略。

(d) 会社間所有株式・債券の処分益

会社の株式または債券の処分損益は、当該損益が算入される課税年度に、メンバーの利益に反映されなければならない。

たとえば、部分清算によりもたらされた繰延利得は、当該繰延利得が益金に算入される課税年度に、メンバーの利益に反映されなければならない。(Reg. § 1. 1502-33 (c)(3))

要するに、子会社株式・債券の処分損益は、課税所得計算に算入される年度に、利益の計算に含められる。

② 子会社株式の投資価額修正

1976年度以降、子会社株式の投資価額修正の金額は、株主メンバー(親会社および上位階層子会社)の利益に対し、修正年度に増減されなければならない。

1975年度以前においては、原則として、修正年度に株主メンバーの利益を増減しないこととされた。しかし、修正年度における利益の増減を行う方法の選択も認められていた。

次に、現行規定と旧規定の内容を示そう。

(i) 現行規定

これは1975年12月31日の後に始まる課税年度に適用される。

(a) 子会社株式に対する純積極修正および純消極修正,そして処分修正の金額,または超過欠損金は,修正を行った課税年度に各メンバーの利益に反映されなければならない。(Reg. § 1.1502-33 (c) (4) (ii) (a))

(b) 子会社株式の処分からもたらされるメンバーの利益の算定のためには,当該株式の修正価額は,純積極修正および純消極修正,そして処分修正によってなされた修正額を算入して,決定されなければならない。(Reg. § 1.1502-33 (c) (4) (ii) (b))

子会社株式の投資価額修正を株主メンバー(親会社および上位階層子会社)の修正年度(当期)の利益に反映させることは,子会社利益を対応して減少させるものではない。すなわち,子会社より親会社への利益の移転(shift)ではなく,子会社利益を親会社利益に重複(duplicate)させるものである。さらに,グループの子会社の階層の数によっては,下位階層子会社利益を三重,四重にすることになる。⁶⁾

(ii) 旧規定

(i) 旧規定は1976年1月1日の前に始まる課税年度につき適用された。ただし,「(iv) 当期に修正する選択」によった場合は除く。

(a) メンバーが子会社株式につき行った純積極修正および純消極修正,そして処分修正によってなされた修正額は,当該メンバーの利益に反映されてはならない。

(b) 子会社株式の処分からもたらされるメンバーの利益算定目的のためには,当該株式の修正価額は次の(1)と(2)の合計額とする。

(1) 純積極修正および純消極修正そして処分修正を考慮に入れずに決定された修正価額

6) *Ibid.*, p. 262.

(2) 当該処分につき超過欠損金戻り入れによって所得に含められるべき超過欠損金の額 (Reg. § 1.1502-33 (c) (4) (i))

(ロ) 当期に修正する選択

1976年1月1日の前に始まる課税年度につき、グループは子会社投資価額修正を、当期に各メンバーの利益に反映される方法を選択することができる (Reg. § 1.1502-33 (c) (4) (iii))。この方法は、現行規定と同一の内容である。

(3) 利益の計算の設例

(例1) 投資価額修正と利益

① 法人Pは、1966年1月1日に、全額所有子会社Sを設立し、\$100を出資した。

PとSは、1966年度および1967年度に連結納税申告書を提出した。Sは1966年に\$100の利益をあげ、1967年には無利益であった。1967年中、SはPに\$50の配当を分配した。1967年12月31日、PはSの全株式を\$150で売却した。

② 当期修正法（現行規定に同じ）による場合

グループが当期修正法を1966年に選択した場合、Sの\$100の利益は、純積極修正として、1966年にPの利益に反映される。

Pが受け取ったSよりの配当\$50は、Pの利益を増やすとともに、関連するS株式の消極修正として利益を減らすため、相殺される。その結果、S株式価額は\$150となる。そして、S株式を\$150で売却する際には、Pにおいて利益がないことになる。

$$\begin{array}{rclclcl} \text{S 株式当初価額} & & \text{S'66年利益} & & \text{S 配当} & & \text{S 株式価額} \\ \$100 & + & \$100 & - & \$50 & = & \$150 \end{array}$$

$$\begin{array}{rclclcl} \text{売却額} & & \text{株式価額} & & \text{利益} \\ \$150 & - & \$150 & = & 0 \end{array}$$

すなわち、Sの利益\$100が生じた1966年に、S株式の純積極修正により利益がPに反映されるため、1967年の配當時、売却時にはPにおいて利益が

ないことになる。(Reg. § 1. 1502-33 (c) (4) (iv) Example (a) (c))

③ 当期に利益を修正しない方法 (旧規定)

当期修正法と比較する意味で、1976年以降適用されない、旧規定に基づいた場合を、次に示そう。

S の \$ 100 の利益は 1966 年の P の利益に反映されない。P が S より受け取った配当金 \$ 50 は、1967 年に P の利益に反映される。しかし、関連する S 株式の消極修正 (S の利益積立金よりの配当 Reg. § 1. 1502-32 (b) (2) (iii) (a)) は、P の利益には反映しない。

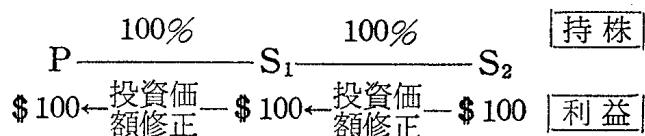
1967 年末の S 株式の売却により、P の利益はさらに \$ 50 増加する。すなわち、投資価額修正に関係なく、S 株式の価額は、当初価額の \$ 100 であるためである。

売却額	当初価額	利益
\$ 150	— \$ 100	= \$ 50

旧規定による場合、1966 年の S 株式の純積極修正 \$ 100 は P の利益に反映しない。そのかわり、1967 年の配当時に \$ 50、売却時に \$ 50、合計 \$ 100 が利益とされる訳である。(Reg. § 1. 1502-33 (c) (4) (iv) Example (b))

(例 2)⁷⁾ 当期修正法

P は S₁ 株式の 100% を所有し、S₁ は S₂ 株式の 100% を所有している。1976 年に、S₂ は \$ 100 の未分配利益を持った。S₁ は、S₂ 株式の投資価額修正を通じて、S₁ の未分配利益に \$ 100 を反映させている。さらに、P は、S₁ 株式の未分配利益 \$ 100 からもたらされる純積極修正によって、S₂ の未分配利益 \$ 100 を、P の利益に反映させることになる。



7) Ibid., p. 264 より修正の上作成。

4 連結租税債務の配分

(1) 二つの配分ルール

各メンバーの利益 (earnings and profits) は、各メンバーに帰属する租税債務を控除して計算される。各メンバーに帰属する租税債務は、連結租税債務を各メンバーに配分することによって算定される。

各メンバーへの税金配分は、利益の算定の外、納税不足に対する罰金、個別申告年度納付の連結申告年度不足額に対する利子の割当などにも必要である。⁸⁾

連結租税債務の配分方法には、次の二つの規定が存在する。

(1) 通常の方法——所得メンバーのみへの配分法

所得メンバーのみへの税金配分を規定したもの。

内国歳入法1552条及び規則 1. 1552-1。

(2) 代替法——欠損メンバーを含む配分法

欠損メンバーへの租税節約額の配分を含めて規定したもの。

内国歳入法1502条に基づく規則 1. 1502-33 (d)。

注. 通常の方法, 代替法という表現は筆者が便宜上名付けたものである。

連結租税債務の配分は、所得メンバーへの配分方法を明らかにするべく1954年法において、内国歳入法1552条に規定された。この場合、問題となったのは、欠損メンバーの欠損金控除や税額控除による租税節約額を、対応する欠損メンバーに配分し得るかどうかということであった。これに対し内国歳入庁は、1552条の規定は、マイナス税額 (negative tax amount 要するに欠損金控除等による租税節約額) の配分を認めていないという立場をとった。⁹⁾

この問題を解決するため、1966年規則(1968年7月2日公布)において、欠

8) *Ibid.*, p. 268.

9) *Ibid.*, p. 265.

損メンバーへの租税節約額の配分を可能にすべく、規則 1. 1502-33 (d) が規定されたのである。したがって、この方法は通常の方法を補足する代替法 (alternative method) とされるのである。

通常の方法は内国歳入法1552条に基づく規則 (§ 1. 1552-1) によっている。この 1552条に基づく規則の場合は、“財務長官又はその代理人によって定められた規則にしたがって”という、通常の方法の権限の委任によって裏付けられている。それに対し、代替法は内国歳入法1502条に基づく規則 (§ 1. 1502-33 (d)) によっている。1502条に基づく規則の場合は、納税者が同意しなければならない立法的 (legislative) な規則であるとされる。¹⁰⁾

連結租税債務のメンバー間配分方法は、内国歳入法1552条に制定される以前では、行政的に処理されていた。すなわち、1942年の前には、歳入庁は欠損メンバーを計算から除外して、所得メンバーの個別所得を基礎にして、連結租税債務を配分する立場をとった。さらに、1942年から1950年6月30日まで、連結所得税は IT (Income Tax Ruling 所得税ルーリング) 3637 にしたがって、そして連結超過利益税は IT 3692 に定めるところにしたがって、配分された。1939年法による年度において、税金配分ルールは IT 4085 に含まれていた。¹¹⁾

内国歳入法1552条の規定は、1954年の制定時より変わっていないが、その施行の内容は、1968年7月2日に公布された新規則 (Reg. § 1. 1552-1) によって、相当に変化している。¹²⁾

連結租税債務のメンバーへの配分の規定は、通常の方法 (所得メンバーのみへの配分法) を基本にしながら、代替法 (欠損メンバーも含めた配分法) の選択を許している。以下、これらの方法を検討することにしたい。

10) *Ibid.*, p. 264.

11) *Ibid.*, p. 270.

12) Crestol, Hennessey, Rua, *The Consolidated Tax Return, Second Edition*, p. 4-10.

(2) 通常の方法

I 配分方法の内容

内国歳入法1552条及び規則 § 1.1552-1による連結租税債務のメンバーの間への配分方法は、所得メンバーのみへの税金配分を行うものである。その方法としては、次の四つがある。

- (1) 所得法
- (2) 個別申告税額法
- (3) 増加税金配分法
- (4) その他の承認された方法

注. 上記の名称は Crestol の使用したものを参考にして名付けたものである。

これらの方法の算式を示せば次のとおりである。

(1) 所得法

$$\text{連結租税債務} \times \frac{\text{各所得メンバーに帰属する連結課税所得の部分}}{\text{連結課税所得}}$$

(2) 個別申告税額法

$$\text{連結租税債務} \times \frac{\text{個別申告基準による各メンバーの税額}}{\text{個別申告基準による全メンバーの税額合計}}$$

(3) 増加税金配分法

(i) 所得法による配分額の計算

(ii) 個別申告税額法による配分額を計算する。メンバーへの配分は(i)を原則とするが、(ii)の金額をこえることはできない。

(iii) 連結によるメンバーの税金増加額の計算 (i) - (ii)

(iv) 連結によるメンバーの税金減少額の計算 (ii) - (i)

(v) 税金増加額の税金減少メンバーへの配分

$$\begin{array}{l} \text{連結によるメンバー} \\ \text{の税金増加額合計} \\ \text{(iii)の合計} \end{array} \times \frac{\text{連結による個別メンバーの税金減少額(iv)} \\ \text{連結によるメンバーの税金減少額合計} \\ \text{(v)の合計}}$$

ただし、税金増加額合計が税金減少額合計をこえる場合、配分額は個別

メンバーの税金減少額を限度とする。

(v) 税金増加額合計が税金減少額をこえる場合の残余额は、所得メンバー全体に所得法により配分する。

(4) その他の承認された方法

上記三つの方法以外で、財務長官又はその代理人の承認を得て、グループにより選択された方法 (I. R. C. Sec. 1552 (a))

次に、これらの方法に関する規則の内容について検討したい。

① 所得法

これは連結租税債務を、連結課税所得に対するグループの各所得メンバーに帰属する連結課税所得部分の比率によって、メンバーに割り当てられるものである。(Reg. § 1. 1552-1 (a) (1) (i))

1965年12月31日の後に始まる連結申告年度につき、所得法によるグループ租税債務のメンバー部分は、次の金額に等しい。

$$\text{グループ租税債務} \times \frac{\text{当該メンバーの帰属課税所得}}{\text{全メンバーの課税所得合計}}$$

注. 分母の“全メンバーの課税所得合計”は欠損メンバーがある場合、欠損部分が計算より除外されるため、連結課税所得より多い金額となる。

上記算式における当該メンバーの帰属課税所得は、個別課税所得 (separate taxable income Reg. § 1. 1502-12) に、いくつかの連結課税所得算入項目 (Reg. § 1. 1552-1 (a) (1) (ii)) を修正したものである。

(i) 個別課税所得

グループメンバーの個別課税所得は、下記のものを除いて、個別法人の課税所得の規定にしたがって計算されなければならない。

(a) メンバー間取引及びメンバーの株式、社債、その他の債券に関する取引は、“会社間取引 (Reg. § 1. 1502-13), メンバーの株式、社債、その他

の債券 (Reg. § 1. 1502-14) の未実現損益の繰延等”の規定にしたがって計算される。

(b) “特定控除の限度 (Reg. § 1. 1502-15)”の規定に基づいて認められていない控除は、その規定にしたがって計算されなければならない。

(c) “探鉱費の限度 (I. R. C. Sec. 615 (c))”は、探鉱費 (Reg. § 1. 1502-16) の規定にしたがって計算されなければならない。

(d) 会計方法および会計方法の変更による修正は、会計方法に関する規定 (Reg. § 1. 1502-17) に基づいて決定されなければならない。

(e) 棚卸修正は、それに関する規定 (Reg. § 1. 1502-18) にしたがってなされなければならない。

(f) 超過欠損金 (Reg. § 1. 1502-19) の規定に基づく益金算入額 (超過欠損金戻入額) は、計算に入れられなければならない。

(g) 減価償却費 (I. R. C. Sec. 167) の計算において、次の場合、資産 (property) は、連結申告年度中のメンバー間譲渡の結果、新資産としての性格を失わない。

(1) 譲渡が1973年1月4日以前に生じた場合

(2) 譲渡が1973年1月4日の後に生じ、その譲渡が繰延会社間取引 (Reg. § 1. 1502-13 (a) (2)) であり、譲受メンバー手持資産の価額が譲渡メンバーの手もとの価額を参照して (全部又は部分的に) 決定される場合

(h) 欠損金控除 (net operating loss deduction) は計算に入れてはならない。

(i) 削除

(j) 譲渡所得又は損失は計算に入れられてはならない。

(k) “取引事業用資産と不本意な転換 (I. R. C. Sec. 1231)”に属する損益は計算に入れられない。

(l) 慈善寄付金 (I. R. C. Sec. 170) の控除は計算に入れられてはならない。

(m) 西半球貿易法人控除 (I. R. C. Sec. 922) は計算に入れられてはならない。

(n) 受取配当及び支払配当に関する控除 (I. R. C. Sec. 243 (a)(1), 244 (a), 245, 又は247) は計算に入れられてはならない。

(o) 価額は“資産の価額(Reg. § 1.1502-31), 投資価額修正 (Reg. § 1.1502-32)”に基づき決定される。利益 (earnings and profits) は Reg. § 1. 1502-33 により決定される。

(Reg. § 1. 1502-12)

(ii) 個別課税所得を修正する、連結課税所得計算項目

(a) 次の項目で当該メンバーへの帰属部分

連結欠損金控除

連結慈善寄付金控除

連結受取配当控除

連結公益事業特定優先株式配当 (I. R. C. Sec. 247) 控除

連結金融機関の債券等損益 (I. R. C. Sec. 582 (c)) の純損失

連結西半球貿易法人 (I. R. C. Sec. 922) 控除

(b) 当該メンバーの純譲渡所得（当該メンバーに帰属する純譲渡損失の繰越を考慮せずに決定したもの）

(c) 当該メンバーの純譲渡損失及び取引・事業用資産と不本意な転換 (I. R. C. Sec. 1231) による純損失（当該メンバーに帰属する連結純譲渡損失部分により減額されたもの）

(d) 課税年度で控除された連結純譲渡損失繰越額の当該メンバー帰属部分
メンバーの課税所得の計算において、損金 (deductions) が総益金 (gross income) を超過する場合は、当該メンバーの課税所得はゼロとされなければならない。これは、要するに、欠損メンバーを配分の対象としないという意味である。

(Reg. § 1. 1552-1 (a) (1))

要するに所得法による連結租税債務の配分には、各メンバーの連結課税所得帰属額の計算が必要である。このため、まず、連結修正計算を加味して個別課税所得が計算される。この計算には欠損金控除、譲渡所得・損失、受取・支払配当控除、慈善寄付金控除、西半球貿易法人控除が除外されている。したがって、これらの項目を個別課税所得修正項目として、更に計算を行うのである。

② 個別申告税額法

この方法は、メンバーの個別申告書基準で計算された税額の比によって、連結租税債務を配分するものである。

その算式は次のとおりである。

$$\text{グループ租税債務} \times \frac{\text{当該メンバーの個別申告租税債務}}{\text{全メンバーの個別申告租税債務合計}}$$

上記計算におけるメンバーの個別申告租税債務は、次の項目を除いて、その年度に個別納税申告書が提出されたとして計算された租税債務である。

(a) 会社間取引損益 (Reg. § 1.1502-13 未実現損益の繰延) は、その年度に連結納税申告書が提出されたとして、計算されなければならない。

(b) 棚卸修正に関する損益 (Reg. § 1.1502-18) は、その年度に連結納税申告書が提出されたとして、計算されなければならない。

(c) メンバーの株式、社債、又は他の債券に関する取引 (Reg. § 1.1502-14) は、その年度に連結納税申告書が提出されたとして、処理されなければならない。

(d) 超過欠損金 (Reg. § 1.1502-19) は、連結納税申告書がその年度に提出されたとして、益金 (income) に含められなければならない。

(e) 減価償却費 (I. R. C. Sec. 167) の計算において、メンバー間取引された資産は、新しい資産としての性格を失わない。

(f) 年度中のメンバー間に分配された配当の控除 (受取配当控除や支払優先株式配当控除 I. R. C. Sec. 243 (a)(1), 244 (a), 245, 247) は算入されては

ならない。

(g) 価額 (Reg. § 1.1502-31, § 1.1502-32) 及び利益 (Reg. § 1.1502-33) は、その年度に連結納税申告書が提出されたとして、決定されなければならない。

(h) “投資税額控除—38条資産の早期処分—他のメンバーへの譲渡の除外 (Reg. § 1.1502-3(f)(2))” の規定は、その年度に連結納税申告書が提出されたとして、適用されなければならない。

(i) メンバーの付加税免除 (surtax exemption) は、\$25,000 をメンバー数によって除算した金額でなければならない。あるいは、課税年度に連結納税申告書に添付された明細書にしたがって、\$25,000 をメンバーに割り当てられた金額を用いてもよい。

注. 付加税免除は26%の付加税が課せられない\$25,000までの所得に対する計算上の控除である。連結グループ全体として\$25,000控除されるため、メンバー間に配分する必要がある。

メンバーの個別申告租税債務の計算がマイナスになる場合、当該メンバーの個別申告租税債務はゼロとされる。これは、要するに、欠損メンバーの租税節約額を配分の対象にしない意味である。(Reg. § 1.1552-1(a)(2))

要するに、この場合の個別申告租税債務の計算は、会社間取引、棚卸修正、メンバーの株式等の取引、超過欠損金、配当、価額そして利益について、連結申告書ルールを適用して行われる。それは実際の個別課税所得ではなく、連結修正要素を加味した個別課税所得に基づくものである。

③ 増加税金配分法

この方法は、所得法と個別申告税額法を併用するものであり、連結による税金増加額を、連結による税金減少メンバーに対し、その税金減少額に比例的に配分するものである。

その計算は次のステップでなされる。

第1ステップ 所得法による配分額の計算

第2ステップ 個別申告税額法による配分額の算定

第3ステップ 第1次配分額の決定

所得法配分額によるが、個別申告税額法配分額をこえることはできない。
(結果的に、欠損メンバーの租税節約額が配分対象にならないことになる。)

したがって、配分は次のとおりとなる。

所得法配分額 < 個別申告税額法のメンバー (税金減少メンバー) の配分額
所得法配分額

所得法配分額 > 個別申告税額法のメンバー (税金増加のメンバー) の配分額

個別申告税額法配分額

第4ステップ 第2次配分額の決定

(A) 連結によるメンバーの税金増加額を計算する。

メンバーの所得法配分額 - メンバーの個別申告税額法配分額

(B) 連結によるメンバーの税金減少額を計算する。

メンバーの個別申告税額法配分額 - メンバーの所得法配分額

(C) 税金増加額を税金減少メンバーへ比例的に配分する。

$$\frac{\text{連結によるメンバーの税金増加額合計 (A) の合計}}{\text{連結によるメンバーの税金減少額合計 (B) の合計}} \times \text{連結による個別メンバーの税金減少額 (B)}$$

ただし、税金増加額合計が税金減少額合計をこえる場合、配分額は個別メンバーの税金減少額を限度とする。

第5ステップ 第2次配分の後に残余額がある場合の第3次配分

税金増加額合計が税金減少額合計より多い場合、第2次配分の後に残余額が生じる。この残余額は、所得法にしたがって、所得メンバーに配分される。

$$\begin{array}{l} \text{連結による} \\ \text{税金増加額} \\ \text{合計} \end{array} - \begin{array}{l} \text{連結による} \\ \text{税金減少額} \\ \text{合計} \end{array} = \text{残余残} \rightarrow \begin{array}{l} \text{所得法により} \\ \text{メンバー間配分} \end{array}$$

(Reg. § 1. 1552-1 (a) (3) (ii))

④ その他の承認された方法

グループの租税債務は、内国歳入庁長官（Commissioner）の承認を得て、グループにより選択されたその他の方法にしたがって配分することができる。

ただし、グループの租税債務より多いか又は少ない総額で配分する方法は承認されない。これは欠損メンバーへの租税節約額を認めない意味が含まれている。（Reg. § 1.1552-1 (a) (4)）

II 配分方法のルールの適用

① 欠損金等の繰り戻しの場合の連結租税債務の修正

欠損金（net operating loss）又は未使用税額控除が繰り戻される場合は、繰戻年度のグループ租税債務の部分として、その修正額が配分される。たとえば、連結欠損金が1969年から1967年に繰り戻される場合、1967年（繰戻年度）のグループ租税債務の配分は、1967年（繰戻年度）使用配分方法にしたがって再計算されなければならない。そして、その再計算の結果の変化がメンバーの1969年の利益に反映されなければならない。

（Reg. § 1.1552-1 (b) (1)）

② 配分の効果

グループ租税債務のメンバー法人への配分は、次の効果を生じさせる。

- (i) 税金配分額でもって、当該法人の利益を減少させる。
- (ii) 税金配分額を、当該法人の債務として取り扱う。グループの約定（agreement）又は別の方法にしたがって、当該債務の全額が当該法人によって支払われないならば、支払われない金額は、ケースによって、株式に関する分配、資本抛却、又はその両者の組み合わせとして取り扱われる。

（Reg. § 1.1552-1 (b) (2)）

III 配分方法の選択

税金配分の通常の方法の選択は、最初の連結申告年度において、その連結

納税申告書の提出期限までになされなければならない。(I. R. C. Sec. 1552 (a), Reg. § 1.1552-1 (c)(1))

グループが所得法、個別申告税額法、増加税金配分法のいずれかを選択する場合、その方法の選択を示した届出書 (statement) が添付されなければならない。そして届出書は共通の親会社によって提出され、グループ全メンバーを拘束する。

グループが、その他の承認された方法を希望する場合は、最初の連結納税申告期限内に、内国歳入庁長官 (Commissioner) による承認を得なければならない。もしその承認が期限内に得られなければ、グループは所得法にしたがって配分されなければならない。申請書 (request) は、グループが希望する配分方法を完全を示さなければならない。一度なされた選択は、原則として変更できない。(Reg. § 1.1552-1 (c)(1))

もし最初の連結申告年度に税金配分方法の選択がなされなかったならば、所得法にしたがって租税債務の配分がなされなければならない。(I. R. C. Sec. 1552(b), Reg. § 1.1552-1 (d))

IV 通常の方法の設例

(例3) 所得法による配分¹³⁾

法人 P は S₁ と S₂ の全株式を所有している共通の親会社である。1966年に、P, S₁ そして S₂ によって、連結納税申告書が提出された。1966年の課税所得と欠損金は次のとおりである。

	所得又は (欠損金)
P	0
S ₁	\$ 2,000
S ₂	(1,000)

13) 所得法による計算例は更に下記を参照されたい。

拙稿, “アメリカの連結納税申告書制度,” 「会計」, 昭和51年11月号, 725頁, 729頁。

グループは、所得法により配分を行った。連結修正項目がないとすれば連結課税所得は\$1,000 (\$2,000-\$1,000) となり、連結租税債務は、税率22%として、\$220 となる。そして、連結租税債務\$220の全部が所得メンバーの S_1 に配分される。したがって、どのメンバーが実際に租税債務を支払うかにかかわらず、 S_1 はその利益を\$220 減額する。もし S_1 が租税債務\$220を支払うならば、メンバーの所得 (income)、利益、株式価額にそれ以上の影響を及ぼさない。

しかしながら、 P が\$220 の租税債務を支払い、そして、この支払が P の S_1 に対する事実上の貸付金でないならば、 P は\$220 を S_1 の資本に拠出したものと取り扱われる。

他方、 S_2 が\$220 の租税債務を支払い、そして、当該支払が S_2 からの事実上の貸付金でないならば、 S_2 が P に対して、株式に関連する分配を\$220 なしたものと取り扱われる。そして、 P は S_1 に対し\$220 の資本拠出をなしたものとされるのである。(Reg. § 1.1552-1 (f))

この関係を図示すれば次のとおりである。

所得又は (欠損金)	連結課税所得	連結租税債務	配分額
P 0	\$1,000	22% \$220	P 0
S_1 \$2,000			S_1 \$220
S_2 (1,000)			S_2 0

租税債務 の支払者

P の場合	貸付金でなければ S_1 への資本拠出
S_1 の場合	何等影響なし
S_2 の場合	貸付金でなければ S_2 より P に対する配当、 P より S_1 への資本拠出

(3) 代替法

所得メンバーのみの配分を行う通常の方法が内国歳入法1552条によつてい

るのに対し、欠損メンバーを含んで配分を行う代替法は、内国歳入法1502条に基づき、規則 § 1.1502-33 (d) に定められている。

代替法の目的は、欠損金や税額控除の使用に対しての税効果 (tax effect) を認め、欠損又は税額控除メンバーに払い戻しを許すことにある。¹⁴⁾

代替法を選択した場合、控除や税額控除をもつ租税節約創出メンバーの利益が増額され、そして、この金額は受取勘定とされる。他方、租税節約受益メンバーへの配分額は利益を減額し、その金額は負債とされることになる。¹⁵⁾

代替法には次の方法がある。

- (1) 欠損控除可能年度配分法
- (2) 欠損発生年度配分法
- (3) その他の承認された方法

注. これらの名称は筆者において便宜上名付けたものである。

① 欠損控除可能年度配分法

これは、欠損メンバーがその後に所得を生じ、メンバー自体で以前の欠損金が増額可能となる年度において、以前の欠損金租税節約額を配分するものである。すなわち、以前の代替法適用年度に対する租税債務を計算に入れるものであって、この方法のもとでは、以前の年度にその割当分以上に支払われた範囲額を、当年度の租税債務割当額より軽減することができる。その計算は次のステップによりなされる。

第1ステップ

基礎的な配分として、通常の方法のいずれか（所得法、個別申告税額法、増加税金配分法 I. R. C. Sec. 1552）に基づいて、各メンバーに配分する。
(Reg. § 1.1502-33 (d) (2) (i))

第2ステップ

14) Crestol, Hennessey, Rua, *op. cit.*, p. 4-20.

15) Peel, *op. cit.*, pp. 276, 277.

代替法が適用される連結申告年度につき、各メンバーの次の税金の総額を計算し、メンバーへの配分額を算出する。

① 全年度（当期を含む）につき各メンバーに対する個別申告基準での税金

② 当期を除いたすべての年度につき各メンバーに配分された税金

①－②＝メンバーに配分されるべき税金

(Reg. § 1.1502-33 (d) (2) (i) (a))

第3ステップ

メンバー（欠損メンバー）の次の超過額は、租税節約額に比例的に、他のメンバー（受益メンバー）に配分される。

第1ステップ配分額－第2ステップ配分額＝他のメンバーへの要配分額
租税節約受益メンバーの租税節約額の計算は次のとおりである。

全年度につきメンバーに配分された税金合計 $\frac{\text{全年度につき個別申告基準による税金合計}}{\text{全年度につき個別申告基準による税金合計}}$ = 租税節約額

(Reg. § 1.1502-33 (d) (2) (i) (b))

第4ステップ

第3ステップで配分されなかった下記の超過額は、第1ステップの通常の方法により配分される。

第2ステップ配分額－第1ステップ配分額＝超過額

なお、第2ステップと第3ステップにおいて個別申告基準でメンバーの租税債務を計算する場合、\$25,000の付加税免除は、当該年度のグループのメンバー数によって除された額とされる。又は、課税年度の連結納税申告書に添付された明細書にしたがった、\$25,000のメンバーへの割当額とされる。更に、各メンバーは、個別租税債務を実証する、特別記録を保持することが必要とされる。更に、関係法人よりの100%受取配当控除 (I. R. C. Sec. 243 (b)(2)) の選択が個別課税所得の計算において実施されているとみなされる。

(Reg. § 1.1502-33(d)(2) (i))

以上のステップを計算例で示そう。

(例4)¹⁶⁾ 代替法一欠損控除可能年度配分法

P, S₁, S₂ は, 1972 年より連結納税申告書を提出した。グループは, 税金配分法として代替法 (Reg. § 1.1502-33 (d)) の欠損控除可能年度配分法を選び, 基礎的配分として通常の方法のうち所得法を選択した。

1972年の連結課税所得は \$10,000 であり, その内訳は次のとおりである。

	所得又は (欠損金)
P	\$ 15,000
S ₁	(10,000)
S ₂	5,000

税率22%として, 連結租税債務は\$2,200となる。欠損控除可能年度配分法は初年度において機能せず, 1972年においては, 通常の方法の所得法によって, 次のとおり, 連結租税債務が配分される。

	所得 (欠損)	税金配分
P	\$ 15,000	\$ 1,650
S ₁	(10,000)	0
S ₂	5,000	550
	<hr/> 10,000	<hr/> 2,200

1973年における連結課税所得は \$25,000 であり, その内訳は次のとおりである。

	所得
P	\$ 10,000
S ₁	10,000
S ₂	5,000

税率 22%として連結租税債務は \$5,500 となり, 欠損控除可能年度配分法による配分計算は, 次のとおり, Pに \$3,850, S₂に \$1,650 となる。

16) *Ibid.*, pp. 274, 275 より作成。

所得及び（欠損金）

	<u>P</u>	<u>S₁</u>	<u>S₂</u>	<u>合 計</u>
1972年	\$ 15,000	\$(10,000)	\$ 5,000	\$10,000
1973	<u>10,000</u>	<u>10,000</u>	<u>5,000</u>	<u>25,000</u>
合計 ①	<u>25,000</u>	<u>0</u>	<u>10,000</u>	<u>35,000</u>

税 金 配 分

ステップ 1	<u>P</u>	<u>S₁</u>	<u>S₂</u>	<u>合 計</u>
1973年配分税金 (1552条による所得法)①	\$ 2,200	\$ 2,200	\$ 1,100	\$ 5,500
ステップ 2				
1972・3年の個別申告 基準租税債務合計④×22%	5,500	0	2,200	7,700
差引：1972年の配分税金②	<u>1,650</u>	<u>0</u>	<u>550</u>	<u>2,200</u>
配 分 額	3,850	0	1,650	5,500
ステップ 3				
配 分 税 金 (ステップ 1)	2,200	2,200	1,100	5,500
差引：配分税金(ステップ 2)	<u>3,850</u>	<u>0</u>	<u>1,650</u>	<u>5,500</u>
要配分税金③	0	2,200	0	0
1972・3年の個別申告基準 租税債務合計	5,500	0	2,200	
差引：1972・3年における 配分税金合計①+②	<u>3,850</u>	<u>2,200</u>	<u>1,650</u>	
租 税 節 約 額	1,650	0	550	2,200
同 上 の 割 合	75%		25%	100%
要配分税金③ \$2,200の割当④	1,650		550	2,200
ステップ 4 (適用の必要なし)				
1973年 最終税金配分額	<u>①+④ 3,850</u>	<u>①-③ 0</u>	<u>①+④ 1,650</u>	<u>5,500</u>

② 欠損発生年度配分法

この方法は、欠損発生年度に欠損金租税節約額の配分を行うものである。すなわち、当該年度の特定メンバーの控除 (deduction) や 税額控除に帰属する租税節約額を決定するために、各年度につき、個別に計算するものである。

第1ステップ

基礎的配分としてグループが選択した通常の方法 (所得法, 個別申告税額法, 増加税金配分法 I. R. C. Sec. 1552) の いずれか一つにしたがって、メンバー間に租税債務を配分する。 (Reg. § 1.1502-33(d)(2)(ii)(a))

第2ステップ

次の超過額を、一定のパーセント (100%をこえないこと) で、各メンバー (租税節約受益メンバー) に配分する。この場合の超過額は欠損金租税節約額を意味する。

$$\begin{array}{l} \text{課税年度のメンバー} \\ \text{の個別申告租税債務} \end{array} - \begin{array}{l} \text{第1ステップで決定され} \\ \text{た連結租税債務の分担額} \end{array} = \text{超過額}$$

$$\text{超過額} \times \text{一定のパーセント} = \text{配分額}$$

$$(\text{Reg. § 1.1502-33(d)(2)(ii)(b)})$$

なお、一定のパーセントは、提出されるステートメント (届出書) に記載される。

上記の配分追加額合計 (繰り戻しの結果としての配分額を含む) は、控除等又は税額控除(注)をもつメンバー (租税節約創出メンバー) の利益を増額するべく、貸方記入 (credit) される。この場合、控除等又は税額控除の項目を適正に反映し、グループによって一定の記録が保持されている、継続した方法にしたがわれる必要がある。 (Reg. § 1.1502-33(d)(2)(ii)(c))

注. 規則では、income, deductions, or credits とされている。この場合のincome は deduction (控除) の対象になる益金の意味と考えられるが、混乱をさけるため控除等とした。

要するに欠損発生年度配分法は、租税節約受益メンバーに、課税年度の租税節約額を一定割合で追加税金として配分し、その利益を減額するとともに控除等や税額控除をもつ租税節約創出メンバーの利益を増額させるものである。

(例5)¹⁷⁾ 代替法一欠損発生年度配分法

P, S₁, S₂ は1972年に連結納税申告書を提出した。連結課税所得は\$10,000であり、その内訳は次のとおりである。

	所得 (欠損)
P	\$ 15,000
S ₁	(10,000)
S ₂	5,000
	<hr/> 10,000

配分されるべき連結租税債務は、\$2,200である。($\$10,000 \times 22\%$)

グループは基礎的配分として通常の方法 (I. R. C. Sec. 1552) の所得法を選び、第1ステップの配分額は、次のとおりである。

P	\$ 1,650
S ₂	550

第2ステップにおいて、租税節約受益メンバーは租税節約創出メンバーに租税節約額の50%を配分することに同意した。租税節約額\$2,200 (S₁ の欠損金 $\$10,000 \times 22\%$) の50%の\$1,100がS₁の利益の増加として配分される。

租税節約受益メンバーであるPには\$825, S₂には\$275が利益の減額として配分される。

	租税節約受益額	配分比率	配分額
	個別所得 配分額		
P	$\$15,000 \times 22\% - \$1,650 = \$1,650$	50%	\$ 825
S ₂	$5,000 \times \text{〃} - 550 = 550$	〃	275

17) *Ibid.*, p. 275 より作成。

③ その他の承認された方法

欠損控除可能年度配分法，欠損発生年度配分法にかえ，内国歳入庁長官によって承認された，その他の方法によって，メンバーへの租税債務の配分をなすことができる。その他の方法の承認の条件としては，その方法による計算を実証するための一定の記録を保持することが必要とされる。(Reg. § 1.1502—33(d)(2) (iii))

II 代替法選択の方法

代替法（欠損控除可能年度配分法，欠損発生年度配分法）の選択は，その適用を希望する最初の連結申告年度の申告書提出期限内になされる。

その選択は，適用初年度の連結納税申告書にステートメント（届出書）を添付することによってなされる。又，その選択が期限内であるが，連結納税申告書の提出後になされた場合は，申告書が提出された内国歳入庁の職員（officer）に，ステートメントを提出しなければならない。

ステートメントには，次のことが示される。

- (i) 選択された代替法（欠損控除可能年度配分法，欠損発生年度配分法）
- (ii) 代替法に関連する基礎的配分としての方法（所得法，個別申告税額法，増加税金配分法 § 1.1552-1(a)(1), (2), (3)) のうち選択されたもの

なお，欠損発生年度配分法が選択された場合は，租税節約額を各メンバーに配分するために使用される一定のパーセントを示さなければならない。

代替法のその他の方法の適用を希望する場合，内国歳入庁長官（Commissioner）による当該方法の承認が，前記の期限内に得られなければならない。その申請（request）は，グループが使用を希望する方法を十分に示さなければならない。

代替法に関して一度なされた選択は変更できない（irrevocable）。そして，その選択は，選択年度及び将来の全連結申告年度につき，グループを拘束する。ただし，内国歳入庁長官が申告書提出期限（変更年度）の前に，他の方

法への変更を認めた場合は、この限りではない。(Reg §1.1502-33(d)(3)(i))

代替法の選択は、グループの最初の連結申告年度に選択されなければ、以後は、内国歳入庁長官 (Commissioner) の承認なしには、その選択ができない。(Reg. § 1.1502-33(d)(3)(ii))

注. なお、1976年1月1日の前に始まる課税年度については、グループが子会社投資価額修正を、当期に各メンバーの利益に反映させる方法を選択しなければ、代替法の選択ができない。(Reg. § 1.1502-33(d)(3)(iii)) しかし、この規定は1976年以降は考慮する必要はない。

III 代替法の比較

代替法は、いずれの方法をとるにせよ、その計算が複雑である点、その記録保持に手数を要することが、その選択を困難にしている。又、自由に方法を変更できないこと、たとえば、少数株主を持つ子会社をグループが取得した場合のように、状況の変化に応じて、欠損発生年度配分法の固定分配比率を自由に変更できないことも、その欠点としてあげられている。¹⁸⁾

欠損控除可能年度配分法は、欠損メンバーが課税所得を持つ年度まで払い戻しが繰り延べられる。それに対し、欠損発生年度配分法は、欠損メンバーに、欠損発生年度における税特典を認める。前者にくらべ後者は計算が容易であることが指摘でききよう。次に、設例によって、両方法の比較を行いたい。

(例6) 代替法—欠損控除可能年度配分法

(i) 欠損発生年度 (1966年)

法人Pは、法人S₁とS₂の全株式を所有している、共通の親会社である。連結納税申告書は、1966年度に提出された。グループは、連結租税債務の配分方法として代替法の欠損控除可能年度配分法を選び、基礎的な配分として所得法を採用した。

1966年につき、各法人が、個別納税申告書を提出したと仮定した場合の課

18) Crestol, Hennessey, Rua, *op. cit.*, pp. 4-20, 4-21.

税所得と欠損金は、次のとおりである。

	所得又は(欠損金)
P	0
S ₁	\$ 2,000
S ₂	(1,000)

連結課税所得の各メンバーへの帰属部分が、実際に個別納税申告書を提出したとして計算された課税所得と同一であるならば、税率22%として、グループの税額は\$220となる。

$$(\$2,000 - \$1,000) \times 22\% = \$220$$

そして、この\$220の租税債務はすべてS₁に配分される。したがって、S₁は利益より\$220を減額する。

S₁が\$220の租税債務を支払うならば、メンバーの益金 (income)、利益や株式の価額 (basis) に何等の影響はない。

しかし、もしPが\$220の租税債務を支払い、この支払がPのS₁に対する貸付金でないなら、PはS₁に対して\$220で資本拠出したと取り扱われる。

他方、S₂が\$220の租税債務を支払い、これがS₂のS₁に対する貸付金でないなら、S₂は、Pに対する株式についての分配をなしたものとされる。そして、Pは\$220の金額でS₁に資本拠出をしたと取り扱われる。

(ii) 欠損控除年度 (1967年)

1967課税年度につき、P、S₁そしてS₂が、実際に個別納税申告書を提出したとして計算された課税所得は、次のとおりである。ただし、1966年よりの繰越に関する考慮を除く。

P	0
S ₁	\$ 1,000
S ₂	3,000

連結課税所得の各メンバーへの帰属部分が、個別納税申告書が提出された

として計算された課税所得と同一であるとする、1967年のグループの租税債務は\$ 880となる。

$$(\$ 1,000 + \$ 3,000) \times 22\% = \$ 880$$

\$ 880 の連結租税債務の配分は次のとおりなされる。

(1) S_2 が1966年と1967年に個別納税申告書を提出したならば、1967年の S_2 の租税債務は、次のとおり \$ 440となるであろう。

1967年課税所得 \$ 3,000

1966年欠損金繰越額 1,000

\$ 2,000

$$\$ 2,000 \times 22\% = \$ 440$$

グループによって選択された配分方法によれば、\$ 440は、1967年に S_2 に対して配分される最大限の金額である。

(2) S_2 につき \$ 220の超過額が算出される。

1967年の S_2 の課税所得に対する税額 $\$ 3,000 \times 22\% = \$ 660$

1967年の S_2 への配分額 —) 440

超過額 \$ 220

(3) S_2 の超過額は、 S_1 に租税債務の減額 \$ 220があったため、 S_1 に対して配分される。 S_1 の租税債務の減額は次のとおりである。

S_1 の1966年と1967年の個別申告ベースによる租税債務

$$(\$ 2,000 + \$ 1,000) \times 22\% = \$ 660$$

S_1 への1966年のグループ租税債務の配分部分 —) 220

S_1 への1967年の配分額 $\$ 1,000 \times 22\%$ —) 220

減 額 \$ 220

(4) したがって、 S_1 に対しては1967年分の \$ 220に1966年の減額分 \$ 220が追加され、租税債務配分額は \$ 440となる。

以上の結果、連結租税債務 \$ 880は、 S_1 に \$ 440と S_2 に \$ 440と配分される。

(Reg. § 1. 1502-33(d)(4) Example(1))

(例 7) 代替法—欠損発生年度配分法

例 6 と同じケースで、欠損発生年度配分法を選択した場合は、次のとおりとなる。

法人 P, S₁, S₂ は、1966年に連結納税申告書を提出した。グループは代替法の欠損発生年度配分法を選択し、配分のための固定比率を100%とした。

各メンバーの個別所得及び欠損金は次のとおりである。

P	0
S ₁	\$ 2,000
S ₂	(1,000)

欠損発生年度の1966年において、S₁ に対する税金配分額は次のとおりである。

グループ租税債務

グループ租税債務

$$(\$ 2,000 - \$ 1,000) \times 22\% = \$ 220$$

S₁ に対する追加額

個別申告所得 配分額

$$(\$ 2,000 \times 22\% - 220) \times 100\% \quad \underline{220}$$

$$\underline{\underline{\$ 440}}$$

この結果、S₁ の利益は \$ 440 減額される。

さらに、S₂ の利益は \$ 220 増額される。すなわち、S₂ の欠損金 \$ 1,000 に対する22%相当額の \$ 220が、S₂ の欠損金控除の税特典とされるからである。

もし、S₁ がグループの租税債務 \$ 220 を支払い、S₂ に租税節約額 \$ 220 を支払うならば、1966年の租税債務の結果として、メンバーの益金、利益又は株式価額に対して、それ以上の修正はなされないであろう。

もし S₁ がグループの租税債務 \$ 220 を支払い、さらに、S₂ のかわりに P に \$ 220 を支払うならば、P に対して、株式に関する分配がなされたものと取り扱われる。(Reg. § 1.1502-33(4) Example(2))

例 6, 7 を比較して明らかなように、欠損控除可能年度配分法による場合は、欠損メンバーに所得が生じた1967年に租税節約額が配分される。それに対し、欠損発生年度配分法の場合は、欠損発生年度の1966年に租税節約額が配分される。

(4) 配分方法の比較

連結債務のメンバー間配分において、通常の方法が一般に使われ、代替法の選択は多くないようである。

通常の方法においては、計算の容易さからして、所得法が選択される場合が多い。

個別申告税額法は、所得法にくらべて、より多くの計算を必要とする。しかし、キャピタルゲイン、外国税額控除、投資税額控除その他の特別項目がなければ、所得法の計算と同じ結果をもたらす。それに対し、これらの特別項目がある場合、所得法ではこれらの特別項目を無視して、所得を基準として配分するため、結果は異なるものとなる。

増加税金配分法は、ほとんど使用されていない。

上記三つの方法では、投資税額控除、外国税額控除、そして、キャピタルゲインが多様に存在する場合、これらの特別項目を十分に計算に織り込めない場合がある。このような場合、関係法人グループは財務省の承認を得て、その状況により適合した配分方法を選ぶことができる訳である。

さらに、関係法人グループは、欠損法人への租税節約額の配分を含めた代替法を選ぶことができる。しかしながら、代替法のための記録保持の手数と代替法が非弾力的であるため、多くのグループは代替法の選択をためらっており、そのかわりに、メンバー間の公式又は非公式の約定 (agreements) によって、欠損金による租税特典 (tax benefits) の問題をとおりぬけているようである。¹⁹⁾

19) *Ibid.*, pp. 4-14, 4-15.

次に設例によって、通常の方法、代替法の比較を示そう。

(例 8)²⁰⁾ 通常の方法と代替法の比較

1971年と1972年に、Pは全額所有の子会社SとAとともに、連結納税申告書を提出した。2年間の課税所得・(欠損金)及び税額は次のとおりである。

年度	表 1			連結所得	連結租 税債務 (22%)
	P	S	A		
1971	0	(\$ 5,000)	\$ 15,000	\$ 10,000	\$ 2,200
1972	\$ 10,000	5,000	5,000	20,000	4,400
合計	\$ 10,000	0	\$ 20,000	\$ 30,000	\$ 6,600

① 通常の方法—所得法

グループは税金配分のため、通常の方法のうち所得法を選択した。

<1971年>

1971年における連結租税債務 \$ 2,200の配分は、所得メンバーのAに \$ 2,200の全額が配分される。

	表 2			合 計
	P	S	A	
所 得	0	(\$ 5,000)	\$ 15,000	\$ 10,000
			<100%>	<100%>
税金配分額			2,200	2,200

<1972年>

1972年の租税債務の配分は、次のとおりである。

	表 3			合 計
	P	S	A	
所 得	\$ 10,000	\$ 5,000	\$ 5,000	\$ 20,000
	<50%>	<25%>	<25%>	<100%>
税金配分額	2,200	1,100	1,100	4,400

20) *Ibid.*, pp. 4-17, 4-18.

この方法では、1971年の欠損金控除の特典は税金配分に反映されない。

② 代替法一欠損控除可能年度配分法

グループは欠損控除可能年度配分法を選択し、基礎的な配分として所得法を採用した。

〈1971年〉

1971年の税金配分は表2と同じであり、Aに対して\$2,200が配分される。

〈1972年〉

1972年の税金配分は、次表のとおり、Pに\$2,200, Aに\$2,200なされる。

	P	S	A	合 計
(1)1972年の所得法に基づく 基礎的配分(表3)	<u>\$ 2,200</u>	<u>\$ 1,100</u>	<u>\$ 1,100</u>	<u>\$ 4,400</u>
(2)代替法限度額 全年度(71,72年)の個別 申告基準所得合計(表1)	<u>\$ 10,000</u>	<u>0</u>	<u>20,000</u>	<u>\$ 30,000</u>
同上租税債務合計(22%) (イ)	2,200	0	4,400	
差引: 71年税金配分額(ロ)(表2)	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>2,200</u>	
限 度 額	<u>\$ 2,200</u>	<u>0</u>	<u>\$ 2,200</u>	
(3)限度超過額(1)-(2)		<u>\$ 1,100</u>		
(4)再配分されるべき超過債務 71, 72年度個別申告基準 租税債務合計(イ)	\$ 2,200		\$ 4,400	
差引: 71年税金配分額プラス72 年基礎的配分額(ロ)+(1)	<u>2,200</u>		<u>3,300</u>	
超 過 額 再 配 分	<u>0</u>		<u>\$ 1,100</u>	
(5)1972年租税債務配分額 (1)-(3)+(4)	<u>\$ 2,200</u>	<u>0</u>	<u>\$ 2,200</u>	<u>\$ 4,400</u>

③ 代替法一欠損発生年度配分法

グループは欠損発生年度配分法を選択し、租税節約額の100%を配分のための固定比率とした。

〈1971年〉

1971年の各メンバーの所得及び欠損金は、次のとおりである。

	<u>P</u>	<u>S</u>	<u>A</u>	<u>連 結</u>
所得 (欠損金)	0	\$(5,000)	\$ 15,000	\$ 10,000
租税債務22%				2,200

この場合 A に対し、\$ 3,300 の租税債務の配分がなされる。

$$\begin{array}{l} \text{連結租税債務} \\ \$ 2,200 \end{array} + \begin{array}{l} \text{S の欠損金に基因} \\ \text{する租税節約額} \\ (5,000 \times 22\%) \end{array} \times \begin{array}{l} \text{配分固定} \\ \text{比 率} \\ 100\% \end{array} = \$ 3,300$$

S の利益に対しては、\$ (5,000) の欠損金に対する租税節約額 \$ 1,100 が増額される。

〈1972年〉

1972年は、各メンバーの所得に対し、通常の配分がなされる。

	<u>P</u>	<u>S</u>	<u>A</u>	<u>連結所得</u>
所 得	\$ 10,000	\$ 5,000	\$ 5,000	\$ 20,000
税金配分額	2,200	1,100	1,100	4,400

5 要 約

〈利益の計算〉

- (1) 利益 (earnings and profits) は、課税所得とは異なる税法上の概念であり、留保金額や利益積立金の算定の基礎となるものである。すなわち、利益より配当金を控除して未分配利益 (留保金 undistributed earnings) となり、未分配利益が累積されて利益積立金 (accumulated earnings and profits) が計算される。欠損 (deficit in earnings and profits) はマイナス利益を意味する。
- (2) 利益及び利益積立金の分配として配当金が定義される。したがって、配当金決定の前提として、利益が把握される必要がある。

- (3) 連結納税申告書においては、子会社株式に対する年次の投資価額修正のために、個別メンバーの利益及び欠損の計算が必要である。
- (4) 連結納税申告書における個別メンバーの利益の計算には、通常の計算手続と連結納税申告書に特有の計算手続がある。
- (5) 通常の計算手続は、課税所得に非課税項目や特定控除項目を加算し、損金不算入項目を差し引いて、利益を算出する。
- (6) 連結納税申告書に特有の計算手続としては、会社間取引・分配、子会社株式投資価額修正、連結租税債務のメンバー間配分がある。
- (7) グループ内の会社間取引に関する連結修正損益は、課税所得計算の算入年度に、利益に反映される。会社間配当は、課税所得計算において消去されるが、利益の計算においては受取メンバーの利益を増額する。
- (7) 子会社株式の投資価額修正の金額は、修正年度に、株主メンバーの利益に増減されなければならない。
- (8) 利益は税引後の概念であり、そのため連結租税債務をメンバーへ配分する必要がある。

〈連結租税債務の配分〉

- (9) 連結租税債務の配分方法には欠損メンバーを除いて所得メンバーにのみ行う「通常の配分法」と、欠損メンバーへの租税節約額の配分をも含める「代替法」の二つがある。
- (10) 通常の配分法としては、次の四つのものがある。
 - ① 所得法 各メンバーに帰属する所得の比によって配分する。
 - ② 個別申告税額法 個別申告基準による税額の比によって配分する。
 - ③ 増加税金配分法 連結による税金増加額を、連結による税金減少メンバーに比例的に配分する。
 - ④ その他の承認された方法
- (11) 通常の配分方法の選択は、最初の連結申告年度の申告書提出期限までに

届出書（ステートメント）を添付して行われる。選択がなされなかったときは、所得法にしたがったものとされる。

- (12) 代替法による配分は、欠損金や税額控除の使用に対して税効果を認め、受益メンバーが欠損メンバー又は税額控除適格メンバーに対し、租税節約額を払い戻しする方法である。なお、代替法の適用においては、基本的配分として通常の配分方法の計算が必要であるため、その選択も必要とされる。

- (13) 代替法には、次の三つの方法がある。

① 欠損控除可能年度配分法

これは欠損メンバーが、その後に所得が生じた年度に、以前の欠損金を控除したとして、税金配分を行う方法である。すなわち、欠損発生年度ではなく、欠損メンバーのその後の所得年度に、以前の欠損金租税節約額を受益メンバーの追加税金として配分するものである。

② 欠損発生年度配分法

これは、欠損発生年度に、即座に、欠損金租税節約額の一定率を、受益メンバーの追加税金として配分する。

③ その他の承認された方法

- (14) 代替法は、最初の連結申告年度の申告期限までに、届出書（ステートメント）を添付することによって、選択がなされる。代替法を選択は、一度なされたものは原則として変更できない。なお、連結初年度に代替法を選択しなかった場合、以後の代替法を選択には内国歳入庁長官の承認を必要とする。

- (15) 連結租税債務のメンバー間配分においては、計算の容易さの点から、通常、所得法が選択されている。欠損メンバーの租税節約額の配分を含めた代替法は、その計算や記録の複雑さからあまり選択されていない。むしろ欠損金租税節約額の配分は、メンバー間の約定（アグリーメント）によっ

て処理されているようである。

(本稿は昭和51年度文部省科学研究費の交付を受けて行った研究の一部である。)